

SENTENCIA N° 337/16

Expte. N° 2389/271/A/ 2014 y Agdos.

En San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ...18... días del mes de Mayo de 2016 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**REINOSO EDUARDO ANTONIO S/ RECURSO DE APELACION – Expediente N° 2389/271/A/2014 y Agdos**".

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: **Dr. José Alberto León**.

Seguidamente los Sres. Vocales se plantean las siguientes cuestiones:

¿Son ajustadas a derecho las Resoluciones MA 2992/14, MA 3079/14, MA 3008/14, MA 2943/14, MA 2940/14, MA 2937/14, MA 2936/14, MA 3026/14, MA 3002/14, MA 2944/14, MA 2945/14, MA 2946/14, MA 2994/14, MA 2997/14 y MA 3148/14? ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?

El **Dr. José Alberto León** dijo:


I.- Que el contribuyente REINOSO EDUARDO ANTONIO, interpone Recursos de Apelación en contra de las Resoluciones MA 2992/14, MA 3079/14, MA 3008/14, MA 2943/14, MA 2940/14, MA 2937/14, MA 2936/14, MA 3026/14, MA 3002/14, MA 2944/14, MA 2945/14, MA 2946/14, MA 2994/14, MA 2997/14 y MA 3148/14 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán.

Que puntualmente por medio de la Resolución MA 2992/14, de la D.G.R. de fecha 21.10.2014 se resuelve aplicar al contribuyente REINOSO EDUARDO ANTONIO, CUIT/CUIL 23-25212160-9, respecto del automotor dominio KQN694, una multa equivalente al triple de la/s cuota/s del Impuesto a los

Automotores y Rodados correspondiente al periodo fiscal 2011 por encontrarse su conducta incurso en la causal prevista en el segundo párrafo del artículo 292 del Código Tributario Provincial, ascendiendo la misma a la suma de \$5.849.01 (Pesos cinco mil ochocientos cuarenta y nueve con 01/100).

Que por medio de la Resolución MA 3079/14, de la D.G.R. de fecha 03.11.2014 se resuelve aplicar al contribuyente REINOSO EDUARDO ANTONIO, CUIT/CUIL 23-25212160-9, respecto del automotor dominio KQN694, una multa equivalente al triple de la/s cuota/s del Impuesto a los Automotores y Rodados correspondiente al periodo fiscal 2012 por encontrarse su conducta incurso en la causal prevista en el segundo párrafo del artículo 292 del Código Tributario Provincial, ascendiendo la misma a la suma de \$5.849,01 (Pesos cinco mil ochocientos cuarenta y nueve con 01/100).

1
Que por medio de la Resolución MA 3008/14, de la D.G.R. de fecha 21.10.2014 se resuelve aplicar al contribuyente REINOSO EDUARDO ANTONIO, CUIT/CUIL 23-25212160-9, respecto del automotor dominio KQN694, una multa equivalente al triple del Impuesto a los Automotores y Rodados correspondiente al periodo fiscal 2013 por encontrarse su conducta incurso en la causal prevista en el segundo párrafo del artículo 292 del Código Tributario Provincial, ascendiendo la misma a la suma de \$5.849,01 (Pesos cinco mil ochocientos cuarenta y nueve con 01/100).


Que por medio de la Resolución MA 2943/14, de la D.G.R. de fecha 17.10.2014 se resuelve aplicar al contribuyente REINOSO EDUARDO ANTONIO, CUIT/CUIL 23-25212160-9, respecto del automotor dominio KQN694, una multa equivalente al triple de la/s cuota/s 01 a 06 del Impuesto a los Automotores y Rodados correspondiente al periodo fiscal 2014 por encontrarse su conducta incurso en la causal prevista en el segundo párrafo del artículo 292 del Código Tributario Provincial, ascendiendo la misma a la suma de \$ 2.924,46 (Pesos dos mil novecientos veinticuatro con 46/100).

Que por medio de la Resolución MA 2940/14, de la D.G.R. de fecha 17.10.2014 se resuelve aplicar al contribuyente REINOSO EDUARDO ANTONIO, CUIT/CUIL 23-25212160-9, respecto del automotor dominio LGS404, una multa equivalente al triple de la/s cuota/s del Impuesto a los Automotores y Rodados correspondiente al periodo fiscal 2012 por encontrarse su conducta incurso en la causal prevista en el segundo párrafo del artículo 292 del Código Tributario Provincial, ascendiendo la misma a la suma de \$ 29.074,50 (Pesos veintinueve mil setenta y cuatro con 50/100).

Que por medio de la Resolución MA 2937/14, de la D.G.R. de fecha 17.10.2014 se resuelve aplicar al contribuyente REINOSO EDUARDO ANTONIO, CUIT/CUIL 23-25212160-9, respecto del automotor dominio LGS407, una multa equivalente al triple de la/s cuota/s del Impuesto a los Automotores y Rodados correspondiente al periodo fiscal 2012 por encontrarse su conducta incurso en la causal prevista en el segundo párrafo del artículo 292 del Código Tributario Provincial, ascendiendo la misma a la suma de \$ 29.074,50 (Pesos veintinueve mil setenta y cuatro con 50/100).

Que por medio de la Resolución MA 2936/14, de la D.G.R. de fecha 17.10.2014 se resuelve aplicar al contribuyente REINOSO EDUARDO ANTONIO, CUIT/CUIL 23-25212160-9, respecto del automotor dominio LGS407, una multa equivalente al triple de la/s cuota/s del Impuesto a los Automotores y Rodados correspondiente al periodo fiscal 2013 por encontrarse su conducta incurso en la causal prevista en el segundo párrafo del artículo 292 del Código Tributario Provincial, ascendiendo la misma a la suma de \$ 29.074,50 (Pesos veintinueve mil setenta y cuatro con 50/100).

Que por medio de la Resolución MA 3026/14, de la D.G.R. de fecha 23.10.2014 se resuelve aplicar al contribuyente REINOSO EDUARDO ANTONIO, CUIT/CUIL 23-25212160-9, respecto del automotor dominio LGS407, una multa equivalente al triple de la/s cuota/s 01 a 06 del Impuesto a los Automotores y

Rodados correspondiente al periodo fiscal 2014 por encontrarse su conducta incurso en la causal prevista en el segundo párrafo del artículo 292 del Código Tributario Provincial, ascendiendo la misma a la suma de \$ 14.537,34 (Pesos catorce mil quinientos treinta y siete con 34/100).

Que por medio de la Resolución MA 3002/14, de la D.G.R. de fecha 21.10.2014 se resuelve aplicar al contribuyente REINOSO EDUARDO ANTONIO, CUIT/CUIL 23-25212160-9, respecto del automotor dominio LGS410, una multa equivalente al triple de la/s cuota/s Impuesto a los Automotores y Rodados correspondiente al periodo fiscal 2012 por encontrarse su conducta incurso en la causal prevista en el segundo párrafo del artículo 292 del Código Tributario Provincial, ascendiendo la misma a la suma de \$29.074,50 (Pesos veintinueve mil setenta y cuatro con 50/100).

M
Que por medio de la Resolución MA 2944/14, de la D.G.R. de fecha 17.10.2014 se resuelve aplicar al contribuyente REINOSO EDUARDO ANTONIO, CUIT/CUIL 23-25212160-9, respecto del automotor dominio LGS412, una multa equivalente al triple de la/s cuota/s del Impuesto a los Automotores y Rodados correspondiente al periodo fiscal 2012 por encontrarse su conducta incurso en la causal prevista en el segundo párrafo del artículo 292 del Código Tributario Provincial, ascendiendo la misma a la suma de \$29.074,50 (Pesos veintinueve mil setenta y cuatro con 50/100).

A
Que por medio de la Resolución MA 2945/14, de la D.G.R. de fecha 17.10.2014 se resuelve aplicar al contribuyente REINOSO EDUARDO ANTONIO, CUIT/CUIL 23-25212160-9, respecto del automotor dominio LGS412, una multa equivalente al triple de la/s cuota/s del Impuesto a los Automotores y Rodados correspondiente al periodo fiscal 2013 por encontrarse su conducta incurso en la causal prevista en el segundo párrafo del artículo 292 del Código Tributario Provincial, ascendiendo la misma a la suma de \$ 29.074,50 (Pesos veintinueve mil setenta y cuatro con 50/100).

Que por medio de la Resolución MA 2946/14, de la D.G.R. de fecha 17.10.2014 se resuelve aplicar al contribuyente REINOSO EDUARDO ANTONIO, CUIT/CUIL 23-25212160-9, respecto del automotor dominio LGS412, una multa equivalente al triple de la/s cuota/s 01 a 06 del Impuesto a los Automotores y Rodados correspondiente al periodo fiscal 2014 por encontrarse su conducta incurso en la causal prevista en el segundo párrafo del artículo 292 del Código Tributario Provincial, ascendiendo la misma a la suma de \$ 14.537,34 (Pesos catorce mil quinientos treinta y siete con 34/100).

Que por medio de la Resolución MA 2994/14, de la D.G.R. de fecha 21.10.2014 se resuelve aplicar al contribuyente REINOSO EDUARDO ANTONIO, CUIT/CUIL 23-25212160-9, respecto del automotor dominio LXS316, una multa equivalente al triple de la/s cuota/s Impuesto a los Automotores y Rodados correspondiente al periodo fiscal 2012 por encontrarse su conducta incurso en la causal prevista en el segundo párrafo del artículo 292 del Código Tributario Provincial, ascendiendo la misma a la suma de \$ 18.958,50 (Pesos dieciocho mil novecientos cincuenta y ocho con 50/100).


Que por medio de la Resolución MA 2997/14, de la D.G.R. de fecha 21.10.2014 se resuelve aplicar al contribuyente REINOSO EDUARDO ANTONIO, CUIT/CUIL 23-25212160-9, respecto del automotor dominio LXS316, una multa equivalente al triple de la/s cuota/s del Impuesto a los Automotores y Rodados correspondiente al periodo fiscal 2013 por encontrarse su conducta incurso en la causal prevista en el segundo párrafo del artículo 292 del Código Tributario Provincial, ascendiendo la misma a la suma de \$ 18.958,50 (Pesos dieciocho mil novecientos cincuenta y ocho con 50/100).

Que por medio de la Resolución MA 3148/14, de la D.G.R. de fecha 14.11.2014 se resuelve aplicar al contribuyente REINOSO EDUARDO ANTONIO, CUIT/CUIL 23-25212160-9, respecto del automotor dominio LXS316, una multa equivalente al triple de la/s cuota/s 01 a 06 del Impuesto a los Automotores y

Rodados correspondiente al periodo fiscal 2014 por encontrarse su conducta incurso en la causal prevista en el segundo párrafo del artículo 292 del Código Tributario Provincial, ascendiendo la misma a la suma de \$ 9.479,34 (Pesos nueve mil cuatrocientos setenta y nueve con 34/100).

Que los Recursos de Apelación fueron presentados, en tiempo y forma, y el Dr. José María Martínez Marconi, apoderado del contribuyente plantea que de las resoluciones en crisis surge que la DGR aplicó una multa excesiva a su representado por el solo hecho de considerar la autoridad de aplicación que su mandante posee domicilio fiscal en la Provincia de Tucumán, sin haber tenido en cuenta que, los dominios discutidos, se encuentran radicados en otra jurisdicción y tributa el impuesto automotor en la repartición correspondiente al lugar de radicación, como así también que su mandante tiene domicilio en la calle Libertad s/nº - El Tala- La Candelaria Provincia de Salta.

M
Impugna la aplicación de las multas con fundamento en el art. 292 al cual consideran violatorio de lo establecido en los art. 31, 75 y 121 de la Constitución Nacional desde que propugna la inscripción de los vehículos automotores, considerando para ello que los propietarios tengan domicilio en la jurisdicción provincial en los términos de los art. 36 y 37 del Código Fiscal. Argumenta a su favor lo establecido en el artículo 11 del Decreto 6584/58.



Aduce que el artículo 292 del C.T.P. es contrario a derecho y limita el principio de autonomía y libertad de radicación, pretendiéndose aplicar una multa sobre cuyo impuesto origen no se exigió el pago, más aun cuando el titular no se encuentra obligado a ello. Sostiene que no existe conducta punible que pueda sustentarse en el cumplimiento de una norma, citando jurisprudencia. Expresa que el artículo mencionado es inconstitucional por contradecir las disposiciones del Código Civil relativas al régimen de las cosas muebles (art. 2311 y siguientes CC), y de la inscripción de los Automotores (Decreto 6582), lo cual conculca flagrantemente los art. 31, 75 inc. 12, 28 y 126 C.N.

Finalmente aduce que la DGR no justificó su resolución con un instrumento público la constatación de infracción a que hace referencia en el sumario oportunamente instruido, así como tampoco consta en las actuaciones pruebas de que los rodados hayan circulado en el territorio de Tucumán por el tiempo necesario para incurrir en infracción.

II. - Que la Dirección General de Rentas, a través de su Director General, contesta los traslados de los recursos, manifestando que del análisis de la documentación obrante en las actuaciones surge que se encuentran acreditados los extremos legales que justifican la aplicación de la multa determinada en el art. 292 del Digesto ut-supra mencionado.

Que a su vez, y en cuanto a las expresiones del recurrente referidas a la radicación de los vehículos, cuadra sostener que lo establecido en el art. 292 del C.T.P. resulta ser concordante con lo establecido en el artículo 11 del Régimen Jurídico del Automotor (Decreto Ley N° 6582/58 – Texto ordenado Decreto N° 1114/97). La Autoridad de Aplicación observa que se corresponde con lo establecido por la norma nacional, en el sentido de que ambas establecen que el lugar de radicación del automotor será el domicilio de su titular, ello con independencia que la norma nacional establezca además la posibilidad que – a los efectos registrales- también pueda considerarse la guarda habitual.

Aduce que el contribuyente debe tener en claro que corresponde en los términos del artículo 292 del C.T.P., y en un todo de acuerdo con el artículo 36 de la Ley citada y normativa nacional de radicación de los automotores, que a los vehículos en cuestión se les den el alta en la DGR de esta Provincia a los fines del pago del Impuesto a los Automotores y Rodados. Lo dicho encuentra asidero en lo determinado por la Ley N° 8149, publicada en el Boletín Oficial de la Provincia en fecha 31.12.2008, que obligaba a los contribuyentes a dar de alta a sus vehículos en la DGR en el año 2009, es decir, con anterioridad a la

notificación de la instrucción sumarial y de las resoluciones hoy cuestionadas. Ello por tener el presentante su domicilio fiscal en la Provincia de Tucumán, conforme surge de las constancias de autos, por lo que por aplicación del artículo 292 del CTP, corresponde que ingrese el impuesto en esta jurisdicción.

Invoca que al respecto debe destacarse que las Provincias poseen autonomía a los fines de legislar y establecer pautas en materia tributaria, por lo que el gobierno nacional no puede avanzar sobre la misma, así debe ajustarse en todo aspecto a las leyes dictadas por las Provincias dentro de su territorio.

Que en consecuencia, la DGR sostiene que las Resoluciones MA 2992/14, MA 3079/14, MA 3008/14, MA 2943/14, MA 2940/14, MA 2937/14, MA 2936/14, MA 3026/14, MA 3002/14, MA 2944/14, MA 2945/14, MA 2946/14, MA 2994/14, MA 2997/14 y MA 3148/14 constituyen actos administrativos válidos, dictados de conformidad a la normativa aplicable, y solicita se confirmen las mismas en todos sus términos.

III. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si las Resoluciones MA 2992/14, MA 3079/14, MA 3008/14, MA 2943/14, MA 2940/14, MA 2937/14, MA 2936/14, MA 3026/14, MA 3002/14, MA 2944/14, MA 2945/14, MA 2946/14, MA 2994/14, MA 2997/14 y MA 3148/14, resultan ajustadas a derecho.

Que en primer lugar corresponde destacar que mediante Sentencia N° 157/16 del Tribunal Fiscal de la Provincia de Tucumán, de fecha 10.02.2016, se resolvió: "2. *ACUMULAR* los expedientes números: 2390/271/A/2014, 2391/271/A/2014, 2392/271/A/2014, 2402/271/A/2014, 2408/271/A/2014, 2409/271/A/2014, 2410/271/A/2014, 2417/271/A/2014, 2423/271/A/2014, 2424/271/A/2014, 2425/271/A/2014, 2564/271/A/2014, 2565/271/A/2014 y 2566/271/A/2014 al expte N° 2389/271/A/2014 a los fines de resolver

conjuntamente los recursos de apelación presentados; y 3. DECLARAR la cuestión de puro derecho.” Quedando firme la mencionada Sentencia corresponde entrar al tratamiento de la cuestión sometida a debate.

En cuanto al planteo de inconstitucionalidad del art. 292 del C.T.P., cabe recordar al contribuyente que el artículo 161 del mencionado Digesto establece: “El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias...”. En tanto lo expuesto, excede la competencia de este Tribunal la declaración de inconstitucionalidad de las leyes, existiendo entonces una imposibilidad jurídica de atender el pedido del apelante.

Al respecto la Jurisprudencia señala “que el control sobre la constitucionalidad de las normas se caracteriza por ser judicial, porque se trata de una facultad exclusiva y excluyente del Poder Judicial de la que no participan los restantes poderes; difuminado, ya que es ejercido indistintamente por todos los Magistrados y Tribunales que integran el Poder Judicial, quienes se encuentran habilitados para juzgar sobre la constitucionalidad de las leyes y demás normas generales que resulten aplicable al asunto donde intervienen (cfr. Artículo 122 de la Constitución local); y concreto, en cuanto solo procede ante un caso o causa judicial respecto del cual, exclusivamente surtirá efecto la eventual declaración de inconstitucionalidad (cfr. Artículo 24 in fine de la Carta Magna Tucumana).”- “HONEY & SUGAR S.R.L. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN – DGR- S/INCONSTITUCIONALIDAD”, Sentencia N° 97, 18.02.2016, Exma. Cámara Contencioso Administrativo Sala I.

En lo que respecta al cuestionamiento de las normas tributarias provinciales efectuado por el contribuyente, cabe señalar que el artículo 121 de la Constitución Nacional dispone “Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.” Al respecto y tal como lo señala la DGR en su conteste, las provincias poseen

autonomía para legislar en materia tributaria, por lo que las normas cuestionadas por el recurrente fueron dictadas en concordancia con el régimen federal, dentro de las facultades propias de la provincia y en absoluto resguardo de las garantías constitucionales.

En cuanto a la determinación del domicilio del contribuyente el art. 36 del C.T.P., establece: *“A todos los efectos tributarios, se presume que el domicilio en el país de las personas físicas es: 1. Su residencia habitual. 2. En caso de dificultad para su determinación, el lugar donde ejerzan su comercio, industria, profesión, o medio de vida...”*. Dicho artículo encuentra concordancia con lo establecido en el Código Civil y Comercial que en su artículo 73 establece: *“Domicilio real. La persona humana tiene domicilio real en el lugar de su residencia habitual. Si ejerce actividad profesional o económica lo tiene en el lugar donde la desempeña para el cumplimiento de las obligaciones emergentes de dicha actividad”*.

Al respecto, cabe aclarar que “El domicilio real no se “constituye”, se ostenta como atributo de la personalidad, por lo que, siendo “el lugar donde tienen establecido el asiento principal de su residencia y de sus negocios” (art. 89), se trata de un hecho sujeto a prueba.” (C4a. Civ. y Com. Córdoba, 16/2/2009, Abeledo Perrot N° 1/70056229-2).

En el presente caso el contribuyente manifiesta tener su domicilio real en calle Libertad s/n° - El Tala – La Candelaria, Provincia de Salta. Según consta en autos, en su descargo presenta como prueba documental copia de su DNI donde consta el mencionado domicilio; copia de constancia de radicación de los respectivos dominios extraídos del sitio web del RNPA; copia de recibos expedidos por la Municipalidad de El Tala Provincia de Salta de pago del Impuesto Automotor; y copia de certificado de libre deuda del Impuesto Automotor expedido por la Municipalidad de El Tala Provincia de Salta.

No obstante ello, la prueba presentada no es suficiente para acreditar la residencia habitual del contribuyente en la Provincia de Salta. En tal sentido se tiene dicho, "La inscripción en los registros cívicos no es prueba concluyente del domicilio porque el domicilio electoral de las personas puede no coincidir con el que les corresponde por la ley civil. Y el informe del fichero nacional de electores en que se dice que una persona aparece inscripta en un domicilio determinado no es prueba de indudable valor acerca del domicilio, sino equívoca, pues es sabido que sus fichas se forman sobre la base de las constancias de la ficha electoral formulada por las oficinas enroladoras que a su vez anotan el domicilio por manifestación o comunicación del propio interesado" (cf. Belluscio – Zannoni, Cod. Civil anotado -Tomo I – pág. 416 y jurisprud. allí citada). En base a ello, la copia del DNI del contribuyente no constituye prueba suficiente para acreditar que el mismo tiene su residencia habitual en la Provincia de Salta.

El recurrente tuvo oportunidad de presentar toda la documental necesaria para acreditar su domicilio en la Provincia de Salta junto con el Recurso de Apelación, sin embargo no acompañó ni ofreció prueba alguna en esta instancia. Las copias presentadas en oportunidad de su descargo solo acreditan que los vehículos en cuestión se encuentran efectivamente inscriptos en la Provincia de Salta, lo que no implica que se encuentren correctamente registrados.

Ahora bien, considerando que en materia tributaria se produce una inversión de la carga de la prueba, el contribuyente no logra probar en esta instancia que tiene su domicilio en la Provincia de Salta, puesto que "...la ley contempla a la residencia como un elemento constitutivo del domicilio, dado que el domicilio de la persona -como concepto jurídico- se determina en función de su residencia habitual - concepto material - entendida esta como el lugar en el que habitual y permanentemente habita una persona." (Nuevo Cód. Civil y

Comercial Comentado – Dir.: Graciela Medina, Julio Cesar Rivera Cord.:
Mariano Esper- Ed. LA LEY- Año 2014 – Versión Digital).

Con respecto a la mención del art. 11 del Decreto Ley 6584/58 que hace el contribuyente, el cual prevé que *“el automotor tendrá como lugar de radicación para todos sus efectos el domicilio de radicación del titular del dominio o el de su guarda habitual”*, cabe responder que en el presente caso no ha sido probado el domicilio real del contribuyente ni tampoco la existencia real de la guarda habitual. Para acreditar la guarda habitual de un vehículo se deben cumplir una serie de requisitos contenidos en el Digesto de Normas Técnico Registrales del Registro Nacional de la Propiedad Automotor, situación que no se presenta en el presente caso.

Analizando las constancias obrantes en autos, encontramos que de la consulta web al Régimen de Convenio Multilateral surge que el domicilio fiscal del Sr. Reinoso se encuentra en la Provincia de Tucumán, toda vez que su número de inscripción en dicho Régimen N° 924-542937-0, pertenece a la jurisdicción de Tucumán. Es decir, que el recurrente al momento de su inscripción en el Régimen de Convenio Multilateral determinó como el domicilio sede de administración de sus negocios el Pje. Benjamín Paz N° 644, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán.

Obra también en autos Constancia de Inscripción en AFIP del contribuyente fijando domicilio fiscal en Pje. Benjamín Paz N° 644, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán; Constancia de Inscripción en el Impuesto para la Salud Pública emitida por la DGR, en la cual también consta el Pje. Benjamín Paz N° 644, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, como domicilio fiscal del contribuyente.

Corresponde destacar que los sumarios en cuestión fueron notificados en el domicilio fiscal del contribuyente, Pje. Benjamín Paz N° 644, San Miguel de